

発生主義会計の意味

THE SIGNIFICANCE OF ACCRUAL ACCOUNTING

博士課程 経営学研究科 2年

平 井 克 彦

KATSUHIKO HIRAI

I 損益計算の展開

現代の財務会計において制度として行なわれている会計処理の方法及び会計原理といったものを観察すると、現代の財務会計の目的は損益計算であると言える。ただそれだけではなく、その損益計算は常に事実として、分配可能利益算定という意味での損益計算である。現代の財務会計について考えるとき、当然、古い時代の財務会計が問題になる。以下でみるところではあるが、古い時代の財務会計において行なわれていたところを考察すれば、古い時代の財務会計も分配可能利益算定ということを目的としていたと思われる。つまり、財務会計は古くから現代に至るまで、分配可能利益算定を目的として行なわれてきたものと思われる。しかし、そのように言ったからといって、財務会計は古くから現代に至るまで長い間、まったく不変で、なんの展開もみられなかったというのではない。事実、時代の変化につれて展開はみられたし、また、今後も展開してゆくように思われる。※すなわち、財務会計の目的に変化があるかもしれないが、その変化がないばかりにも、分配可能利益の概念、あるいは、その算定方法及び会計処理の方法についての変化は充分に見られうるであろう。

※『・・・経済的、社会的な観念や、思考形式が変化するにつれ、会計諸概念も、それとともに変化しなければならないのである。』（G. O. May 「Financial Accounting」木村重義訳「財務会計」昭和45年 P. 5。）参照。

中世においては、季節ごとに一定の短期間だけ営業するのが主要な企業活動であって、その一つの特徴をなしていたものは、いわゆるマーチャント・アドベンチャラー（merchant adventurer）である。地中海におけるマーチャント・アドベンチャラーの起源は出資者すなわち匿名組合員（silent partner）から資金を委託された代理人（agent）が業務担当組合員として海外に旅行して貿易に従事したところのコメンダ（commenda）とよばれる組合営業のうちに求められる。※たとえば、コメンダ契約においては、匿名組合員が資金を提供し、この資金で業務担当組合員が一隻の船を購入し、若干の商品を仕入れたうえ、これを外地で売却するために航海する。そして、その航海の間に業務担当組合員は、いくつかの港に寄って、商品の売買を繰り返し、やがて航海が終ったとき、船を売却し、彼の給料と諸経費を手許現金（cash on hand）から差し引き、その残余を出資者の間に分配したのである。※※ つまり、コメンダにおいては、一つの大旅行が終了するたびにごとに会計が、すなわち、旅行商業を単位として口別計算が行な

われ、資本を含めて利益を出資者の間に分配することが行なわれていたのである。黒沢清教授によれば、「コメンダは「一航海一企業(a voyage is an enterprise.)」という短期的企業であり、その短期の営業期間の間に、貨幣—商品—貨幣という一循環を完了することが主要な特徴である。」という。すなわち、コメンダにおいては、回収した貨幣額を収益とみて、投下した貨幣額を費用とみる現金基礎(cash basis)が採用されている。このことは、当時の経営が短期的であり、解散を前定としたものであってみれば、分配可能利益算定ということにおいてこそ十分に意味が存するからであろう。コメンダの出資者の会計は現金基礎のみを使用する現金主義会計の完全な姿である。

※ 黒沢清 「近代会计学」1969年 P.31 参照

※※ 同 上 P.32 参照。

※※※ 同 上 P.32。

コメンダは地中海貿易時代における沿岸諸都市のメッセ(Messe)の制度と密接に結びついていた。中世の商人は一口の商品(eine partie waren)を仕入れて、メッセにおいてこれを販売した。そして、販売の都度、商品種類を単位として口別計算を行なっていた。当時、売買の行なわれる季節や場所がメッセにおいて限定されていたために、商人は在庫を保有していなかったし、また、商品はきわめて特殊なものに限られていた ということを考えれば、商品種類を単位とした口別計算は分配可能利益算定のために意味のある方法として行なわれていたのであろう。ところが、17世紀に至ると、資本主義の発展に伴って、あらゆる財貨、なかんずく一般市民の日常生活必需品が商品となり、メッセの代りに自由にして広汎な商品市場があらわれた。それとともに商人は季節的な商業旅行者たる性格を脱し、一定の都市に定着して永続的な企業を営むようになっていった。そして、商人はいつでも需要に応じられるように、在庫を保有し、それを継続的に補充することが必要となる。 それとともに、会計は商業旅行や商品の種類を単位として行なう会計から期間を単位として行なう会計へと移行してゆくのである。そして、会計においては、特に、期末棚卸が考慮され、掛仕入、掛販売なども充分にとりあげられるようになってくるが、それは、経営が永続的に行なわれるようになったことを考えれば、期間を単位として、分配可能利益を算定するうえに意味のあることとしてとりあげられていたのであろう。

※ 黒沢清 前掲書 PP.33~34 参照。

※※ 同 上 P.33 参照。

※※※ 同 上 P.35 参照。

会計が、特に期間を単位として、分配可能利益の算定を行なうようになると、現金基礎あるいは現金主義会計はまことに不都合なものとなる。そこで、会計の目的が分配可能利益算定なるがゆえに、現金基礎あるいは現金主義会計は期間損益計算に適合するように調整されてゆくことになる。その調整の結果あらわれたのがオブリゲーション・システム(債権債務確定主義)とよばれる損益の認識基礎である。オブリゲーション・システムによれば、収益、費用を現金の収支によって認識するばかりでなく、債権、債務の確定によっても認識することになる。そのような認識基礎が用いられるときには、掛仕入は債務として記録されたいえ、

現金仕入と同様に仕入として記録され、掛販売は債権として記録されたいえ、現金販売と同様に売上として記録されたと思われる。また、売上原価の算定にあたっては、前期繰越商品高を当期仕入高に加え、期末商品在高を差し引くことになっていたと思われる。債権・債務が充分に記録されて、収益・費用が現金の収支及び債権・債務の確定を基礎として認識される方法は現金基礎の調整の結果であって、この基礎は現金基礎から発生基礎 (accrual basis) への橋渡しのはたらきをしたものであるとして、この基礎を半発生主義と名づける者もある。※しかし、いずれにしろ、現金基礎の調整の結果は現金基礎そのものではなくなる。そして、このような損益の認識基礎を使用する会計は現金主義会計ではなくなる。

※『オブリゲーション・システム (債権・債務確定主義) は、キャッシュ・ベース (現金主義) から、アクリユアル・ベース (発生主義) への橋渡しのはたらきをした会計基準である。よってこれら収益を半発生主義と名づけておく。』(黒沢清 前掲書 PP. 72~73。) 参照

そして、この会計は分配可能利益をいっそう精密に期間を単位として計算するために発生基礎の使用が認められる発生主義会計へと徐々に移行してゆくのである。発生主義会計の特徴は決算取引にあるといわれるが、未収収益・未払費用及び前受収益・前払費用といった「見越」・「繰延」※——これらは発生主義会計における典型的な会計処理による例であるとはいいがたいが——はかなり以前からとりあげられていたであろう。また、14・5世紀には、貸倒れの見積りとそれにかかわる貸倒引当金、※ 低価主義の採用がみられるようになり、※※ その後、19世紀後半に至ると、減価償却が現代的な方法で取りあげられてくるようになった。※※※

※ 田中藤一郎 「バチオリ以前におけるイタリー簿記の展望」会計第36巻第2号 PP. 36~39 参照。

※※ 同上 P. 38 参照。

※※※ A. C. Littleton 「Accounting Evolution to 1900」片野一郎訳
「会計発達史」昭和45年 P. 343 参照。

II 実現の概念

企業会計原則、第二、損益計算書原則ノAには『すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。』と規定されている。ここにいう「発生」とはいったいどのようなことであるのか明らかではないが、一般には、この表現にみられるものは、費用・収益の認識に際して、発生主義が用いられるべきことを指示したものである、と言われている。※しかし、同規定にはさらに『未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。

』と規定されている。さらにまた、同原則3Aには『売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。』と規定されている。そのことについて山下勝治教授は次のようにべておられる。『収益の「発生」には費用の発生とは異なる条件の発生が要請されている。その発した収入対価が確実な大きさをもつこと、その発生事実が客観的に認識できるに相応しい条件の発生がこれである。

そうした意味での条件を充たす事実は、売買取引の成立にこれを求める。実現原則 (realization principle) ないし販売基準 (sales basis) がそこに考えられているゆえんである。※※」つまり、原則として収益は「発生」したかどうかはすでに問題ではなく、実現したかどうかの問題になっているということである。

※ 山下勝治 「会計学一般理論」 昭和41年 p. 46 参照。

※※ 同上 p. 50。

収益についてみると、販売または役務の提供によつた実現収益は損益計算にとりあげられるが、棚卸資産の時価値上り等によつた未実現収益は損益計算にとりあげられないとされている。これに対して、費用についてみると、販売または役務の提供によつてみられる売上原価は損益計算にとりあげられていて、さらに、棚卸資産の時価値下り等によつてみられる評価損までも損益計算にとりあげられることとされている。つまり、評価益は未実現のものとして損益計算にとりあげられないのに対して、評価損は損益計算にとりあげられている。一般に、費用は発生によつて損益計算にとりあげられると言われているところからみると、とりあげられている売上原価は発生費用であるということになるであろうか。仮に、それが発生費用であるとするならば、棚卸資産の評価損は未発生費用ということになるのであろうか。仮に、それが未発生費用であるとするならば、それは発生費用ではないので損益計算にとりあげられないということになってしまうであろう。しかし、事実として、棚卸資産の評価損は損益計算にとりあげられている。そのことを考慮に入れるならば、それは未発生費用とみるわけにはゆかないであろう。少なくとも、それは発生費用であるということになる。では、それが発生費用であるとするならば、売上原価はいいいかなる費用であるというのであろうか。売上高と売上原価との認識は同じ段階における認識であり、評価益と評価損とは同じ段階における認識である。売上高が実現収益であるので、実現という語が費用についてもいいうるものとするならば、売上原価は実現費用ということになる。また、評価益が未実現収益であるので、評価損は未実現費用ということになる。また、評価損は、事実ととりあげられていることにおいて、発生費用とみられるので、未実現と発生とは同じ内容を意味することになる。

従来会計において、実現という語が用いられるとき、それは収益についての用語であるとして用いられてきた。会計上、実現あるいは realization という語には、売却とか換金とかいった意味がある。それゆえに、実現を realization の訳語として用いるばあい、それは収益についてのみの用語であるとするのが適当であるといいうるかもしれない。しかし、現在、上記のように、発生、実現——特に前者について——の概念が混乱していると考え、会計理論をより一貫して構成するためには、実現という語が従来の用語法にこだわることはむしろ不必要なことであろう。そこで、実現という用語は使用範囲を収益についてだけに限定することなく、費用についてもいいうるというように拡大化することにする。実現という用語の使用範囲の拡大化は1957年のA・A・A・会計原則においてとりあげられており、そこでは実現の概念を次のように規定している。『実現の本質的な意味は、資産または負債における増減が、会計記録での認識計上を正当化するに足るだけの確実性と客観性とを備えるに至ったということである。※』実現が収益ば

かりでなく、費用についてもいいうるとして、収益は資産の増加あるいは負債の減少であり、費用は資産の減少あるいは負債の増加であるので、実現は収益・費用ばかりでなく、資産・負債についてもいいうるものは用語法として適当であろう。

※ 中島省吾 「A・A・A・会計原則」 昭和45年 P.132。

実現が収益・費用及び資産・負債についていいうる用語であるとして、実現の用語法を販売取引についてみることにする。

販売取引において、現代の財務会計は、商品を販売して現金を収受したばあい、その販売収益を実現した収益として取り扱っている。現金は第一義的に資産であってみれば、それはまったく当然のことである。すでにのべたように収益は資産の増加あるいは負債の減少、費用は資産の減少あるいは負債の増加であり、実現は収益・費用及び資産・負債についてもいいうる用語であるので、上記の実現収益のばあいに取得した現金は現金の増加について実現した事実である、と言ってよいであろう。また、上記の販売取引においては、増加した現金によって実現収益が認識されるが、そのとき減少した商品は商品の減少について実現した事実であり、さらに、実現した商品の減少によって認識される売上原価は実現した費用であるとみられよう。それゆえに、また、商品を現金の支払によって仕入れたばあい、それは現金の減少について実現した事実であり、それに合わせて、商品の増加について実現した事実であるといえる。また、現代の財務会計においては、商品を販売して営業債権を収受したばあい、その販売収益は現金販売のばあいと同様に、実現した収益として取扱われている。その実現収益のばあいには、営業債権の増加について実現した事実である、ということになる。それゆえに、また、商品を営業債権の支払によって仕入れたばあい、現金の支払による仕入のばあいと同様に、営業債務の増加について実現した事実である、ということになる。

このように実現という用語の使用範囲を拡大化すると、その用語は従来の概念とはまったく異った概念になるのは当然のことであって、実現には新たな概念規定が必要になる。実現概念について、1957年のA・A・A・会計原則より以前にのべられた木村重義教授の言葉を借りれば次のようである。『収益と費用と、そして経営成果全体が「実現」するとは、それが会計上認められているところの一定の「徴表」をもって発生することをいうと規定される……。収益あるいは費用が発生するというのは、それが事実として存在するにいったんということの意味するが、……。事実を事実として認めるためには約束された信号Signalが必要で、それによって誰もが一定の方法で取引記録を処理することになっている。成果の発生は事実でなければならないが、その場合、事実の諸段階のある一つ、事実の諸現象のうちのある一つの「型」が、取引の徴表とみとめられ、この徴表をもつてのみ収益・費用が認識される。そして、徴表が現在、存する取引が実現した取引として記録にまでのぼせられるのである。どのような事実が徴表として用いられるかは取引の種類によって異なるが、それは特殊のものではなく、誰によっても容易に把握できるようなものでなければならない。……。徴表たるに適した諸事実のうちから、慣習上、選択を経た事実が徴表として行なわれているので、たとえば、営業収益の実現が、販売代金の現金による受取でなくて販売品の引渡しをその徴表とするように、現在確立している慣習的判断の結果によっている。※』つまり、実現とは、会計事実すなわち資

産の増減あるいは負債の増減がひとの感覚によって認識されるばあいをいう、と規定される。

※ 木村重義 「会計における予見について」 会計第61巻第3号 PP.14~15。

Ⅲ 発生基礎

実現という語がⅡでみたように、その使用範囲を拡大化し、収益・費用及び資産・負債についてもいいうるとした結果、実現の概念は従来の概念とは別の概念規定がなされたのである。してみると、発生という語についても、従来の使用範囲及びその概念——従来、発生の概念が充分に規定されていたとは思われないが——と同じでなければならないことはない。むしろ、実現概念の変化にともなう、発生概念も当然のこととして変化することになるのであって、発生概念については、新たな規定をすることが必要であろう。

発生と訳す *accrual* という語は、もともと時の経過によって利子が徐々に増加してゆくことを意味する語であったという。※つまり、*accrual* という語はもともと「見越」の意味に用いられていた。しかし、現代の会計において、発生あるいは *accrual* というとき、それは「見越」だけではなく、「繰延」※※についてもいうのであるが、特に、棚卸資産の低価主義、債権の貸倒れの見積り、設備資産の減価償却といったものについて言われている。これらのものは実現の概念からみれば、未実現というべきものである。従って、発生とは未実現のものをとりあげることを意味すると考えられる。ただ、期間損益計算のためには、未実現のものすべてをとりあげるわけにはゆかない。当期の経営活動あるいは経営の状況にかかわるが未実現であるというものが当期の損益計算にとりあげられるのである。従って、発生の概念は、収益・費用及び資産・負債が未実現であっても、将来、実現することの原因が当期の経営活動あるいは経営の状況に存すると予測されるばあい、それを当期に予見 (*anticipation*) 計上すること、すなわち、予見と規定できよう。※※※

※ 太田哲三 「実現主義について」 企業会計第18巻第4号 P. 4 参照。

※※ 『「見越」(*accrual*) および「繰延」(*deferred*) の言葉は決定的に対応 (*matching*) の概念に関連しており、……一般人にとっては、「費用」と「経費」とは通常貨幣支出を意味し「収益」と「利益」とは貨幣収入を意味する。しかし、対応の概念はさらに深い内容をつく。会計は支出と収入とを対応するのではなくて、努力と効果、取得された用役と供与された用役、取得の価格総計を処分 of 価格総計とを対応する。これらはすべて「費用と収益」また「発生主義会計」(*accrual accounting*) という言葉のなかで理解されているところである。見越と繰延とは対応の過程に関する密接に関連した二側面である。』(W. A. Paton and A. C. Littleton 「An Introduction To Corporate Accounting Standards」 中島省吾訳 「会社会計基準序説」 昭和41年 PP. 25~26。) 参照。

※※※ 発生基礎による会計処理の典型的な一例である引当金は木村重義教授によれば次のようである。
『ある費用又は損失が将来、実現することが予測され、その将来、実現することの原因あるいは

原因の一部が、当期の経営活動あるいは経営の状況に存するばあい、それを当期の損益計算に取りあげあげるといようにして生じた損益計算借方記入に照応する項目である。」（木村重義 「引当金についての基本的考察」 企業会計第16巻第6号P・106） 参照。

「実現の本質的な意味は、資産または負債における増減が会計記録上での認識を正当化するに足るだけの確定性を客観性とを備えるに至ったことをいう。」（中島省吾 「A・A・A・会計原則 昭和45年 P・132。）とA・A・A・が定義するとき、備えるに至らないもの、すなわち、未実現のものが存在することになるが、それが発生したものである。

実現の概念は会計事実すなわち資産の増減あるいは負債の増減がひとの感覚によって認識されるばあいをいう、とすでに規定した。ところで、資産の増減あるいは負債の増減は資本取引、交換取引および損益取引においてみられるが、実現基礎（realization basis）というとき、現金基礎という用語が損益取引に限って用いられたと同様に、損益取引に限って用いるとする用語法をとる。従って、実現基礎とは、収益・費用を資産の増減あるいは負債の増減によって認識する方法であると言える。また、発生基礎というときも、同様の用語法に従って、発生基礎とは、収益・費用を将来実現する資産の増減あるいは負債の増減の予見によって認識する方法であると言える。

現代の財務会計においては、収益・費用の認識にあたって上記の実現基礎と発生基礎とが使用されているところにその特徴がある。そして、現代の財務会計は収益・費用の認識に際してそれ自体が示す特徴から、発生主義会計とよばれている。従って、発生主義会計の意味を明らかにするためには、実現基礎と発生基礎との関係およびこれらの損益計算における意味を明らかにしなければならない。

実現の概念を、Ⅱのように理解すると、いわゆる債権債務確定主義といわれている会計事実の認識基礎は半発生主義とよびかえるよりも、実現基礎とよんだ方がよいび方であろう。むしろ、半発生主義とよびかえることが次にくる論理構成に何のいみをももたらさないことを考えるならば、まったく意味のないことであるとさえ言える。ところで、現金基礎のみが使用される現金主義会計とよばれるので、実現基礎のみが使用される会計は実現主義会計とよんでよいはずである。そこで、再度、財務会計の展開をみると、その展開は現金主義会計→実現主義会計→発生主義会計ということになる。期間損益計算の行なわれるようになってからの発展である実現主義会計においては実現基礎だけが会計事実の認識基礎として使用が認められていたが、発生主義会計においては実現基礎のはかに発生基礎をも会計事実の認識基礎として使用することが認められている。発生主義会計の特徴は、特に、この発生基礎の使用にあるわけで、発生主義会計から発生基礎の使用を排除するならば、それはもはや発生主義会計ではなく、実現主義会計になってしまう。※逆にみれば、発生主義会計は実現主義会計に発生基礎の使用を補充することによって成立する会計であるということになる。展開的にみれば、発生主義会計においては、発生基礎は実現基礎を補充するために使用されている会計事実の認識基礎とみることができる。すなわち、現代の財務会計においては、まず、実現基礎によって会計事実を認識し、それを補充する意味で発生基礎が追加的に使用されていると考えられる。※※それは実現基礎による会計処理が日常取引について行なわれ、発生基礎による会計処理が決算取引について行なわれ

ていることから当然のことである。

※ 『現代会計に常識的におこなわれている方法から発生基礎の使用を排除するなら、発生主義会計は
その特徴をうしなって実現主義会計となり、実現主義会計から実現基礎の使用を排除するならば、そ
れは現金主義会計となるのである。』（木村重義 「要説財務諸表論」 昭和42年 PP. 80
～81。） 参照。

※※ 『発生主義は、実現主義のすべてを否定する意味のものではなく、それを補充して成立する。』
（木村重義 前掲書 P. 80。） 参照。

では、なぜ現代の財務会計においては、まず、実現基礎によって会計事実が認識され、それを補充する意
味で発生基礎が追加的に使用されているのであろうか。結果から先にのべれば、それは現代の財務会計がま
さに分配可能利益算定を目的としたものであるからである。仮に、会計事実が実現基礎のみの使用によって
認識されるとすれば、たとえば、設備資産の減価が実現基礎によってのみ認識されるとすれば、減価償却費
が期間損益計算にとりあげられないまま、利益が算定されることになる。しかも、利益は分配されるもので
あり、それが分配されるときには通常、現金で経営外へ支出されるものであってみれば、減価の実現時に大
きな不都合がもたらされることになるだろう。それゆえに、会計事実については実現したものばかりでなく、
将来、実現することの原因が当期の経営活動に存する部分を当期に予見計上することが必要となってくる。
すなわち、減価償却費を各期間にとりあげることは分配可能利益をいっそう精密に算定するための発生主義
会計における主要なひとつのばあいである。会計事実が予見ということにおいてとりあげられること、すな
わち、発生基礎によって認識されることは財務会計の目的が分配可能利益の算定であると言えるからであり、
また財務会計の目的が分配可能利益の算定であるからこそ、財務会計においては発生基礎による認識が行な
われているのである。

Ⅳ 発生基礎による会計処理

発生主義会計の特徴である発生基礎の意味は、すでにのべたように、分配可能利益をいっそう合理的に精
密に算定するために、実現基礎によって会計事実を認識することの補充として、未実現で、将来、実現する
ことが予測され、その将来、実現することの原因または原因の一部が当期の経営活動あるいは経営の状況に
存する会計事実を予見によって計上する※ところにある。実現基礎による会計処理は会計の日常取引につい
て行なわれているが、精密な分配可能利益を算定するためにはそれだけでは不充分であるので、発生基礎に
よる会計処理が決算取引について行なわれている。

※ 3の注 参照。

決算取引といわれているものには次のようなものがある。

- (イ) 交換資産についての低価主義の適用
- (ロ) 債権の貸倒れの見積り
- (ハ) 設備資産の減価償却

(ニ) 引当金の設定

(ホ) 繰延資産の繰延

(ヘ) 前受収益・前払費用の繰延

(ト) 未収収益・未払費用の見越

しかし、これらの各グループのうち、後の二つのグループに属する項目は発生基礎による会計処理の結果であるといえるけれども、発生基礎による典型的な会計処理の例とはいいいがたいものである。その点については若干のべることとするが、発生主義会計における特徴を明らかにするために、すなわち、発生基礎による会計処理の特徴を明らかにするために、発生基礎による典型的な会計処理の例であるとされるもののうちから、特に設備資産の減価償却を例にあげて論ずることにする。

(1) 見越・繰延

発生と訳す *accrual* という語は、もともと時の経過によって利子が徐々に増加してゆくことを意味する語であったという。※従って、*accrued interest payable* は利息期日未到来であるが時の経過につれて毎日ふえてゆく利息を意味する。このような「見越」の認識は発生基礎の抬頭を招来したものであると一般に言われている。それにもかかわらず、現代の財務会計からみれば、それは、発生基礎による典型的な会計処理の例とはいえない。

※ 太田哲三 前掲書 P. 4 参照。

債権債務確定主義は半発生主義とよぶものがある※ように、現金主義会計からみれば、現金基礎にくらべて、ある意味において発生基礎的であるが、現代の財務会計からみれば、その程度の発生基礎的な要素は実現基礎そのものである。同様に、*accrued interest payable* のとらえ方は債権債務確定主義が会計事実の認識基礎として用いられていた会計からみれば、発生基礎によるものといえるが、現代の財務会計からみれば、すでに、発生基礎による典型的な例ではなくなってきているのである。なぜならば、*accrued interest payable* は予見ということによらず、一定の契約に従って確実に期間割することができる点において、発生基礎の典型的な例であるとはしないのである。※※

※ 1における注 参照。

※※ 木村重義教授はその点について次のようにのべておられる。『*accrued interest payable* の計上が、現金主義を脱却していることは明瞭であるが、外部取引先への債務の精密な認識ははたらいていることに財産計算の面がある。もちろん、財産計算が損益計算をさまたげるのではなく、前者は後者をたすけるのであるが、このばあい「発生基礎」の典型的な例としないのである。』

(木村重義「損益計算の発展」 企業会計第15巻第5号 P. 59。)

(2) 減価償却

会計理論上、期間損益計算のために用いられるもっとも重要な原則が「収益・費用対応の原則」と一般に言われている。そして、その際、必ず損益計算書原則ⅠC「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」(「

修正案」)の規定が引用されている。そして、この規定は表面的には損益計算書作成のための形式原則であるが、そのためには、損益計算方法それ自体をこれに即応する必要があるので、この規定は損益計算の実質的原則であると言われている。※

※ 山下勝治 「会計原則の理論」 昭和28年 P. 87 参照。

山下勝治教授は「収益・費用対応の原則」について次のようにのべておられる。『当該期間に属する費用・収益の多くの項目については、発生原則または実現原則を適用することによって、そのそれぞれの費用・収益の大きさが適正に決定されるものである。・・・だが、期間損益計算において、当該期間に属すべき費用・収益の大きさは、これを一方的に決定することが困難なものもある。そこでは、当該期間に属すべき費用・収益の大きさを適正に把握するためには、費用・収益を相互に相対応関係において把握する必要がある。ここに費用・収益対応原則の適用が必要となる。・・・すなわち、商品売買取引において発生する売上収益と売上費用(売上原価)とは、売上品を媒介として両者が相対応して発生する場合の適例である。※』と

※ 山下勝治 「会計学一般論」 昭和41年 PP. 52～53。

「収益・費用対応の原則」が収益・費用の認識方法として認められるとするならば、比較的多くの収益が獲得されたときには比較的多くの費用が計上され、比較的少ない収益が獲得されるときには比較的少ない費用が計上されるということになろう。ある意味においては、売上収益と売上原価は対応しているといえるが、売上収益についてどれだけの売上原価を計上すべきかは対応ということによっているわけではない。また、たとえば、減価償却費の計上において、「収益・費用対応の原則」が作用するならば、もつとも都合のよい償却方法は生産高比例法であるということになろう。しかし、実際には、財務会計において、償却方法は定額法、定率法が意味のある方法として認められている。このような償却方法からすれば、費用は収益に対応して計上されるという見解は理解しえないところである。※

※ 『各会計期間に対して計上される償却費が利益と結びついたものでなければならぬという見解には同意できない。・・・減価償却は、営業量が減退したというだけの理由で、「収益が賦課にたえない」

(revenue cannot stand charge)からといって繰延べられることがあってはならない』

(W. A. Paton and A. C. Littleton 前掲書 中島省吾訳 P. 142.) 参照。

このような減価償却費の計上について、山下教授は次のようにのべておられる。『その期間費用としての発生額が、確実な方法で収益に対応して把握しえない場合には、その収益との対応関係をはなれて、何らかの別の手段によって一括的な大きさとしてこれを把握する以外にない。※』その結果、「費用配分原則」がもち出されるわけであるが、それは一般的な見解である。この「原則」は期間損益を念頭において過去の支出を現在あるいは将来の期間費用として配分するものであると言われている。この「原則」は将来に実現する費用を当期にとりあげるものであってみれば、この「原則」と発生基礎とは密接に関連しているようにみられるかもしれない。しかし、前者は発生基礎、実現基礎の適用が困難なばあいには、「収益・費用対応原則」をもち出し、「対応原則」の適用が困難なばあいにもち出されるというようなものであれば、それは「原則」というにはあまりに多すぎる例外をもつことになる。そして、この不徹底は実現、発生の概念を不明瞭なまま

まにしているところに原因があるといえるが、さらに、そのことは会計理論の構成のうえに大きな欠陥となっている。そして「費用配分原則」はただ配分だけをいうのに対して、将来実現する損益の予見をいう発生基礎とは十分に区別される。

※ 山下勝治 前掲書 P. 102。

減価償却は「費用配分原則」によって説明されるばあいも多いが、減価償却こそ発生基礎による典型的な会計処理の例である。

リトルトン¹⁾は17世紀から19世紀までの最上を代表する減価償却の方法について次のように説明している。『多数の事業は一般に複式簿記を利用せず、いわんや、最上の簿記法を使用する程度にまでは達していなかった。だが、この最上の簿記法といえども、減価償却に関するかぎり、なお、きわめて粗朴な領域をさまよっていたにすぎなかった。減価償却財産の記帳方法は、期末に「売却したかのように」勘定の貸方に記入したのであった。この方法は最古の簿記書の商品勘定とはほとんど異ならない。※』このような減価償却の方法は19世紀の中頃までつづけられていたのであるが、19世紀中頃に蒸汽鉄道の出現におよんで、従来とは異った減価償却の方法がとられるようになってきた。※※ しかし、19世紀の鉄道業における減価償却は配当政策上、無茶な配当を防止するために、配当可能利益を内輪に計上する手段であった。※※※ 同じ19世紀の工業会計は現代的な意味の減価償却がとりあげられてくる。その現代的な減価償却の確立が発生主義会計の確立であったことを考えれば、現代的な減価償却は発生基礎による典型的な会計処理の例として理論構成がなされるのは当然のことであろう。

※ A. C. Littleton 前掲書 片野一郎 P. 332。

※※ 同 上 P. 333 参照。

※※※ 同 上 P. 334 参照。

設備資産は一定期間、使用されたのち、いつかは、廃棄または除却される。従って、その使用予定期間に費用を配分することが必要となるが、その配分の方法は、廃棄または除却によって実現する損失を、その実現することの原因が存する使用予定期間に予見するものである。すなわち、減価償却はまさに発生基礎による典型的な会計処理の例である。